

На правах рукописи

Агупова Ксения Петровна



**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ЭКОНОМИЧЕСКОГО
АНАЛИЗА В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж – 2010

Работа выполнена в ГОУ ВПО «Воронежский государственный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Ендовицкий Дмитрий Александрович

Официальные оппоненты – доктор экономических наук, профессор
Булыга Роман Петрович
кандидат экономических наук, доцент
Логвинова Тамара Ивановна

Ведущая организация – ГОУ ВПО «Оренбургский государственный университет»

Защита состоится «09» апреля 2010 г. в 11-00 на заседании Диссертационного совета Д 212.038.23 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40, 5-й корпус ВГУ, экономический факультет, ауд. 225.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет».

Автореферат разослан «5» марта 2010 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Т.А. Пожидаева

2010А
11182

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Изменения системы общественных отношений и условий функционирования субъектов хозяйственной деятельности предопределили необходимость серьезной трансформации аудита.

В традиционном аудите основное внимание аудиторов сосредоточено на бухгалтерских операциях и методах бухгалтерского учета, лежащих в основе финансовых отчетов. Зная о стратегии и процессах деятельности организации (бизнес-процессах), аудиторы редко рассматривали такого рода информацию непосредственно в ходе аудиторской проверки. Кроме того, аудитор вовсе не стремился выдвигать или прорабатывать идеи по повышению эффективности функционирования хозяйствующего субъекта, выходящие за рамки аудиторской проверки финансовой отчетности.

На современном этапе развития рыночных отношений перед аудиторами встают более серьезные задачи, чем простое подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности:

– объективная оценка финансового состояния и тенденций развития хозяйствующего субъекта;

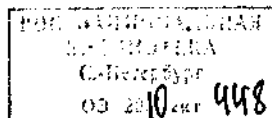
– углубленное изучение факторных и результативных показателей финансово-хозяйственной деятельности, нахождение причинно-следственных связей между ними для выработки научно обоснованных рекомендаций;

– поиск путей выхода хозяйствующего субъекта на оптимальную траекторию развития;

– анализ эффекта от рационального использования резервов в финансово-хозяйственной деятельности и др.

Для решения этих задач возникает необходимость проведения глубокого и детального экономического анализа.

Аналитические процедуры и целые методики экономического анализа применяются на всех этапах аудиторской проверки. Измерение показателей деятельности коммерческой организации требует понимания аудитором специфики ее деятельности, миссии и отдельных функциональных стратегий, а также бизнес-рисков и соответствующих механизмов контроля. Работа аудитора включает комплексный анализ эффективности функционирова-



ния хозяйствующего субъекта с использованием различных финансовых и нефинансовых показателей.

Эволюция аудита проявляется в устойчивой тенденции возрастания удельного веса аналитических услуг в деятельности аудиторских фирм, что повышает качество аудита в целом. Об этом свидетельствуют исследования, проводимые рейтинговым агентством «Эксперт-РА», согласно которым доля сопутствующих аудиту услуг (в том числе аналитических исследований) составляет более 50% всего объема аудиторской деятельности. Важная задача аудита в настоящее время – оказание помощи менеджменту фирмы в улучшении качества учета и отчетности, повышении экономической обоснованности управленческих решений. Аудитор должен стремиться не столько к выявлению отдельных ошибок и искажений в учете фактов хозяйственной деятельности, сколько к нахождению систематических просчетов в информационном обеспечении менеджмента и в обосновании бизнес-решений.

Решение данной проблемы меняет понятия сущности аудита и компетентности аудитора и займет значительный период времени. Но уже сейчас ясно, что аудит – это не только комплексное исследование финансовой отчетности, но и всеобъемлющий анализ хозяйственной деятельности. Именно такой подход к существующей проблеме современного развития финансово-хозяйственных отношений представляется наиболее приемлемым как для аудиторов, так и для потребителей аудиторских услуг.

Вопросы использования экономического анализа в аудиторской деятельности рассматривали многие отечественные и зарубежные ученые-экономисты. Особо следует отметить работы таких отечественных ученых, как В.Д. Андреев, М.И. Баканов, Р.П. Булыга, С.М. Бычкова, Л.Т. Гиляровская, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевский, Д.А. Ендовицкий, О.В. Ефимова, Р.Г. Каспина, Ж.А. Кеворкова, В.В. Ковалев, В.Г. Когденко, А.В. Крикунов, Н.Т. Лабынцев, Н.П. Любушин, М.В. Мельник, О.А. Миронова, В.В. Нитецкий, В.В. Панков, С.В. Панкова, В.И. Подольский, Н.А. Ремизов, Л.В. Сотникова, Е.В. Старовойтова, В.П. Суйц, С.М. Шапигузов, А.А. Шапошников, А.Д. Шеремет и другие. Среди зарубежных ученых приведем таких, как Р. Адамс, Э.А. Аренс, М. Бенис, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, Д.Р. Кармайкл, Дж.К. Лоббек, В.М. О'Рейлли, Дж. Робертсон и другие.

Следует отметить, что до настоящего времени проблемам использования экономического анализа в аудиторской деятельности посвящено недостаточно научных исследований, несмотря на то, что отдельные вопросы рассматривались в трудах отечественных и зарубежных ученых.

Отсутствие четкого разграничения между понятиями «аналитические процедуры в аудите» и «экономический анализ в аудите», возрастание удельного веса аналитических услуг в деятельности аудиторских фирм, отсутствие четкой систематизации источников информации для выполнения аналитических процедур в аудите, неразработанность методических положений экономического анализа при проведении аудита оценочных значений, при оценке соблюдения принципа непрерывности деятельности свидетельствуют об актуальности темы исследования, это предопределило постановку цели и задач исследования, структуру диссертационной работы.

Диссертация выполнена в соответствии с одним из направлений научных исследований Воронежского государственного университета «Система учетно-финансового и контрольно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами, инвестиционной деятельностью, конкурентоспособностью и корпоративными отношениями хозяйствующего субъекта», утвержденного на период 2007-2011 гг. Научным советом ВГУ.

Цель и задачи диссертационной работы. Целью исследования является разработка теоретико-методологических и организационно-методических положений экономического анализа в аудиторской деятельности.

Для достижения указанной цели необходимо решить следующие задачи:

- уточнить сущность экономического анализа в процессе независимой проверки бухгалтерского учета и финансовой отчетности (аудите) хозяйствующего субъекта;
- раскрыть место аналитических процедур в аудите в соответствии с требованиями международных и отечественных стандартов аудиторской деятельности;
- определить место анализа бизнес-процессов в аудиторской деятельности;
- выявить противоречия в интересах между подтверждением достоверности и консультированием в аудиторско-консалтинговой фирме;
- обосновать организационные этапы аналитической работы в процессе внешнего аудита;

- систематизировать источники данных для выполнения аналитических процедур в аудиторской деятельности;
- оценить тенденции использования экономического анализа в аудиторской деятельности ведущими аудиторскими организациями региона;
- выявить особенности применения инструментария экономического анализа в аудите оценочных значений;
- обосновать методические рекомендации по проверке допущения непрерывности деятельности с использованием методики анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта;
- внести дополнения в документальное оформление результатов аналитических исследований в процессе аудита бухгалтерской отчетности и при оказании сопутствующих услуг.

Область исследования. Исследование выполнено в соответствии с паспортом специальности ВАК по направлению 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (раздела 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности», пункт 2.1 «Методология и технология аудита»).

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования являются теоретико-методологические и организационно-методические проблемы экономического анализа в аудиторской деятельности, связанные с необходимостью корректировки определения аудита; проведения разграничения между понятиями «экономический анализ в аудите» и «аналитические процедуры в аудите»; выявления степени востребованности отдельных видов экономического анализа при проведении различных видов аудита; разработки методических положений экономического анализа при проведении внешнего аудита.

Объектом диссертационного исследования выступают аудиторские организации Воронежской области, на примерах которых изучались особенности применения инструментария экономического анализа в аудиторской деятельности, а также апробировались предлагаемые методики анализа.

Методология и методика исследования. Теоретической основой диссертационного исследования являются фундаментальные положения и труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам применения экономического анализа в аудиторской деятельности. В ходе исследования изучались международные и российские стандарты учета и отчетности, аудита, законо-

дательные и нормативные акты, материалы периодических изданий, научных конференций, отечественная и переводная специальная литература.

В работе использованы такие общенаучные методы, как наблюдение, сравнение, моделирование, абстрагирование, анализ и синтез, системность и комплексность, дедукция и индукция, а также такие приемы экономического исследования, как группировка, систематизация, детализация, динамический и структурный анализ.

Методика исследования основывается на изучении, обобщении и оценке накопленных знаний и опыта в отечественной и зарубежной теории и практике, выполнении расчетно-аналитических процедур в процессе проведения аудита коммерческих организаций, апробации полученных результатов на объектах исследования.

Научная повизна проведенного исследования состоит в решении важных теоретических и организационно-методических проблем применения инструментария экономического анализа в аудиторской деятельности, имеющих существенное значение для развития аудита. В процессе исследования получены следующие научные результаты:

- в результате критического анализа понятийного аппарата скорректировано определение аудита, в котором сделан акцент на оценку соблюдения допущения непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта и эффективности его функционирования;

- разработана матрица востребованности методов, методик и процедур различных видов экономического анализа в процессе проведения отдельных видов аудита, позволяющая наиболее комплексно оценить специфику деятельности аудируемого лица, определить зоны наибольшего риска возникновения искажений в отчетности, использовать специфические показатели, характерные для данной отрасли;

- обосновано место анализа бизнес-процессов в аудиторской деятельности, рассматриваемого с двух позиций: в качестве процедур проверки по существу при проведении аудита и как вид услуги, связанной с аудиторской деятельностью;

- выделены основные стадии (предпроектная, проектная и послепроектная) и организационные этапы экономического анализа как услуги, связанной с аудиторской деятельностью;

– систематизированы источники данных для проведения аналитических процедур по стадиям аудиторской проверки: на этапе планирования, в качестве проверки по существу, на завершающем этапе;

– в результате анкетирования аудиторских организаций Воронежской области проанализировано состояние рынка аудиторских услуг в Воронежской области, в частности установлена тенденция к возрастанию спроса на отдельные консультационные услуги (постановка и ведение бухгалтерского и налогового учета, анализ финансово-хозяйственной деятельности);

– разработан коэффициент аналитичности аудита оценочных резервов, позволяющий исследовать степень использования аналитических процедур в процессе проведения соответствующих контрольных мероприятий;

– с использованием инструментария стохастического анализа смоделировано влияние изменения финансовых коэффициентов, характеризующих финансовое состояние организации, на результаты проверки соблюдения принципа непрерывности деятельности;

– внесены дополнения в содержание итоговых документов, оформляемых по результатам аудита и при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, в виде абзаца, в котором сделан акцент на соблюдение принципа непрерывности деятельности организации.

Практическая значимость диссертации определяется возможностью применения предложенных в диссертации методических положений экономического анализа в аудиторской деятельности. Обоснованные в ходе исследования выводы могут быть использованы в процессе совершенствования законодательной базы по аудиту и национальных аудиторских стандартов. В частности к положениям, обладающим практической значимостью, относятся: разработанная методика экономического анализа в аудите оценочных резервов; методические рекомендации по проверке допущения непрерывности деятельности с использованием методики анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта; предложенное документационное обеспечение аналитических исследований в процессе аудита бухгалтерской отчетности и при оказании сопутствующих услуг.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования докладывались на международных, всероссийских, межрегиональных и межвузовских научно-практических конференциях, научных сессиях сотрудииков и аспирантов Воронежского государственного университета.

Ряд методических положений и разработок диссертационного исследования были применены в практической деятельности Воронежского регионального управления Центра контроля и внутреннего аудита «Желдорконтроль» ОАО «РЖД», ООО фирма «Аудит-Центр»; отдельные теоретические положения используются в учебном процессе экономического факультета ВГУ при преподавании курсов «Аудит», «Основы аудита», «Комплексный экономический анализ», «Анализ финансовой отчетности».

Публикация результатов исследования. Основные теоретические и прикладные положения диссертации опубликованы в 12 работах общим объемом 3,5 п.л., в том числе 1 в издании, реферируемом ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 212 наименований. Работа изложена на 178 страницах компьютерного текста, содержит 24 рисунка, 16 таблиц, 6 формул, 6 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, сформулирована цель, поставлены задачи, определены предмет и объект диссертационной работы, раскрыты теоретико-методологические и организационно-методические положения исследования, сформулирована научная новизна основных результатов, выносимых на защиту, их практическая значимость и конкретные направления использования.

В первой главе рассмотрены сущность, функции и содержание экономического анализа в аудиторской деятельности: в результате критического анализа понятийного аппарата скорректировано определение аудита; проведено разграничение понятий «экономический анализ в аудите» и «аналитические процедуры в аудите»; выявлена степень востребованности отдельных видов экономического анализа при проведении различных видов аудита; уточнены цели и степень использования аналитических процедур на разных этапах аудиторской проверки; определено место анализа бизнес-процессов в аудиторской деятельности.

Во второй главе выявлено противоречие интересов, заключающееся в возможности оказания одной и той же фирмой одновременно аудиторских и консультационных услуг одному заказчику; выделены организационные этапы экономического анализа как услуги, связанной с аудиторской деятельностью; систематизированы источники информации по этапам аудита, что наиболее полно отражает специфику применения аналитических процедур на

различных стадиях аудиторской проверки; оценены содержание и тенденции использования экономического анализа в аудиторской деятельности по результатам анкетирования ведущих аудиторских организаций региона.

Третья глава посвящена разработке методических положений экономического анализа при проведении внешнего аудита: рассмотрены особенности применения инструментария экономического анализа в аудите оценочных значений; разработана факторная модель, позволяющая оценить значимость влияния изменения финансовых коэффициентов на результаты проверки соблюдения принципа непрерывности деятельности организации; дополнены формы документального оформления результатов аналитических исследований в процессе аудита бухгалтерской отчетности и при оказании консультационных услуг.

В заключение дана оценка степени выполнения цели и достижения задач диссертационного исследования, обобщены наиболее важные положения работы, сформулированы выводы и предложения.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. В результате критического анализа понятийного аппарата скорректировано определение аудита, в котором сделан акцент на оценку соблюдения допущения непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта и эффективности его функционирования. Переход России к рыночной экономике внес существенные изменения в деятельность экономических субъектов, получивших широкую хозяйственную самостоятельность при полной ответственности за законность своей деятельности и достоверное отражение своих финансовых результатов в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эти и другие изменения в экономической системе общества вызвали появление независимого контроля (аудита), являющегося неотъемлемой частью финансового контроля.

Независимый финансовый контроль осуществляется независимыми аудиторскими организациями. Понятия аудиторской деятельности и аудита закреплены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ. В настоящее время назрела проблема необходимости совершенствования и развития методологии аудита, которая,

по мнению профессора М.В. Мельник, связана как с его недостаточно высоким качеством, не позволяющим в полном объеме удовлетворить потребности общества в достоверной информации о финансово-экономическом состоянии организаций, так и его нацеленностью на финансовый (бухгалтерский и налоговый) аудит.

Мы поддерживаем эту точку зрения, в соответствии с которой необходимо дополнить понятие «аудит», приведенное в законе, и перейти от аудита, рассматривающего только прошлую деятельность организации и подтверждающего достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, к аудиту, нацеленному на будущее.

Таким образом, аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности, оценки соблюдения допущения непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта и эффективности его функционирования.

В связи с этим роль экономического анализа в аудиторской деятельности существенно возрастает, о чем свидетельствует и опыт стран с развитой рыночной экономикой.

2. Разработана матрица востребованности методов, методик и процедур различных видов экономического анализа в процессе проведения отдельных видов аудита, позволяющая наиболее комплексно оценить специфику деятельности аудируемого лица, определить зоны наибольшего риска возникновения искажений в отчетности, использовать специфические показатели, характерные для данной отрасли. Работа аудитора включает комплексный анализ эффективности функционирования хозяйствующего субъекта с использованием различных финансовых и нефинансовых показателей. Аналитические процедуры и целые методики различных видов экономического анализа, характерные для отдельных видов аудита, проводятся на всех этапах аудиторской проверки (табл. 1).

В ходе критической оценки характеристик отдельных видов аудита и экономического анализа, данных различными авторами, нами был сделан вывод, что применение научно-методического инструментария конкретных видов экономического анализа в процессе проведения соответствующих видов аудита обусловлено совпадением их целевой направленности.

Таблица 1

**Матрица востребованности методов, методик и процедур различных видов
экономического анализа в процессе аудита хозяйствующего субъекта**

Виды аудита	Виды экономического анализа																	
	в зависи- мости от поль- зователей анализа		в зависимости от содержания процессов управления					в зависимости от содержательного аспекта анализа							в зависимости от ме- тодики исследования			
	внутренний	внешний	текущий	оперативный	перспективный	экспресс-анализ	технико- экономический	финансово- экономический	социально- экономический	маркетинговый	экономико- экологический	инвестиционный	функционально- стоимостной	маржинальный	диагностический	компетентностный	экономико- математический	экономико-правовой
2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
1																		
	По назначению																	
Аудит финансовой отчетности	±	+	+	-	+	+	-	+	-	-	-	-	-	+	-	±	+	
Управленческий (производственный) аудит	+	-	+	+	±	-	+	+	+	+	±	±	+	+	+	±	±	-
Аудит на соответствие требованиям	-	-	-	-	-	-	-	-	±	-	±	-	-	-	-	-	-	+
Аудит хозяйственной деятельности	+	-	+	+	±	-	+	+	+	+	±	±	+	+	+	±	±	-

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
По характеру проверки																		
Подтверждающий аудит	±	+	+	-	+	-	-	+	-	-	-	+	-	-	+	-	±	+
Системно-ориентированный аудит	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	±	-
Аудит, базирующийся на риске	-	+	+	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	±	+	-	±	-
По функциональной направленности																		
Технологический аудит	+	-	+	+	+	-	+	±	±	±	±	-	+	-	±	-	-	-
Организационный аудит	+	-	+	+	+	-	+	-	±	-	-	-	+	-	±	±	-	-
Маркетинговый аудит	+	-	+	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-
Правовой аудит	-	-	-	-	-	-	-	-	±	-	-	-	-	-	-	+	-	+
Социальный аудит	+	-	+	-	±	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	±
Экологический аудит	-	-	-	-	-	-	±	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
Налоговый аудит	+	+	+	-	-	+	-	±	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Аудит эффективности	+	+	+	+	-	-	+	+	+	-	-	+	+	+	+	-	+	-
Ценовой аудит	+	+	+	-	-	-	+	-	-	+	-	-	+	+	-	-	-	-
Запасный аудит	+	-	+	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
Кадровый аудит	-	-	+	-	-	-	+	-	+	-	-	-	+	+	-	+	-	-

« + » – активное (широкое) использование научно-методического инструментария экономического анализа в аудите;

« ± » – экономический анализ является основой методического инструментария аудита;

« - » – практически не используется (редко используется) научно-методический инструментарий экономического анализа в аудите.

На наш взгляд, широкое использование научно-методического инструментария конкретных видов экономического анализа в процессе проведения соответствующих видов аудита позволит наиболее эффективно оценить специфику деятельности аудируемого лица, определить зоны наибольшего риска возникновения искажений в отчетности, использовать характерные для данной отрасли специфические показатели для анализа эффективности деятельности организации.

3. Обосновано место анализа бизнес-процессов в аудиторской деятельности, рассматриваемого с двух позиций: в качестве процедур проверки по существу при проведении аудита и как вид услуги, связанной с аудиторской деятельностью (рис. 1).

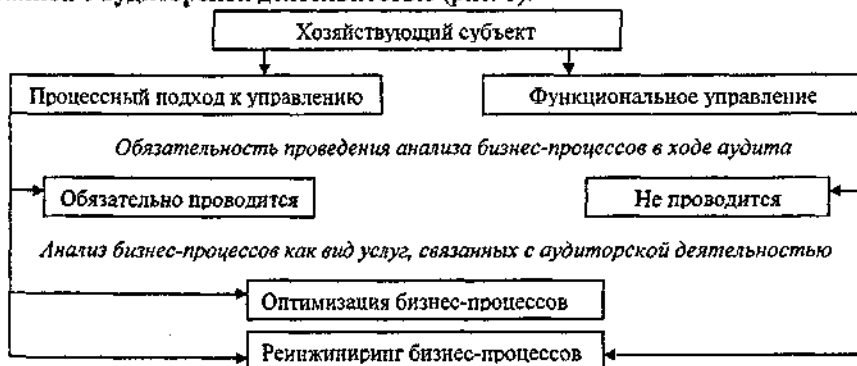


Рис. 1. Место анализа бизнес-процессов в аудиторской деятельности

Анализ бизнес-процессов играет значительную роль в аудиторской деятельности. Несмотря на то, что линейно-функциональное управление используется достаточно широко, все больше хозяйствующих субъектов переходят на более эффективное процессное управление. В связи с этим возникает необходимость в анализе бизнес-процессов при проведении реинжиниринга организации, который можно охарактеризовать как один из видов услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

По нашему мнению, при проведении аудита субъекта хозяйствования, использующего процессный подход к управлению, анализ бизнес-процессов проводить необходимо, так как в ходе него выявляются бизнес-риски, которые необходимо рассмотреть с точки зрения значения для аудиторской проверки; достигается понимание, как результаты проверки отражаются на финансовой отчетности; дорабатывается план и программа аудита; оказывается

помощь аудитору в обобщении выводов относительно деятельности организации в преддверии беседы с руководством аудируемого лица.

4. Выделены основные стадии (предпроектная, проектная и послепроектная) и организационные этапы экономического анализа как услуги, связанной с аудиторской деятельностью. В связи с тем, что результативность экономического анализа во многом зависит от его правильной организации, которая должна носить научный характер, строиться на плановой основе, основываться на новейших методиках, обеспечивать действенность и эффективность аналитического процесса, на наш взгляд, целесообразно было бы организационные этапы анализа рассмотреть более подробно на трех стадиях – предпроектной, проектной и послепроектной (рис. 2).

Как нам представляется, рассмотрение организационных этапов анализа на этих стадиях позволит обеспечить действенность и эффективность аналитического процесса, что повысит результативность экономического анализа в целом.

5. Систематизированы источники данных для проведения аналитических процедур по стадиям аудиторской проверки: на этапе планирования, в качестве проверки по существу, на завершающем этапе. На наш взгляд, источники информации следует систематизировать по этапам аудита, что наиболее полно отразит специфику применения аналитических процедур на различных стадиях аудиторской проверки (табл. 2).

Таблица 2

Систематизация источников данных по стадиям аудиторской проверки

Стадия проверки	Цели проведения	Информационная база
Планирование	– Ознакомление с бизнесом клиента	– макроэкономические данные; – рыночные данные; – данные по отрасли; – данные по региону; – отчетность организации
Проверка по существу	– Выявление признаков искажения отчетности – Оценка эффективности деятельности организации и состоятельности бизнеса	– данные первичной учетной документации; – данные бухгалтерского учета; – данные статистического учета и отчетности; – данные оперативного учета и отчетности; – данные налоговой отчетности; – данные финансовой отчетности; – нефинансовая информация
Завершающая	– Оценка применимости допущения непрерывности деятельности	– данные деятельности организации; – рыночные данные

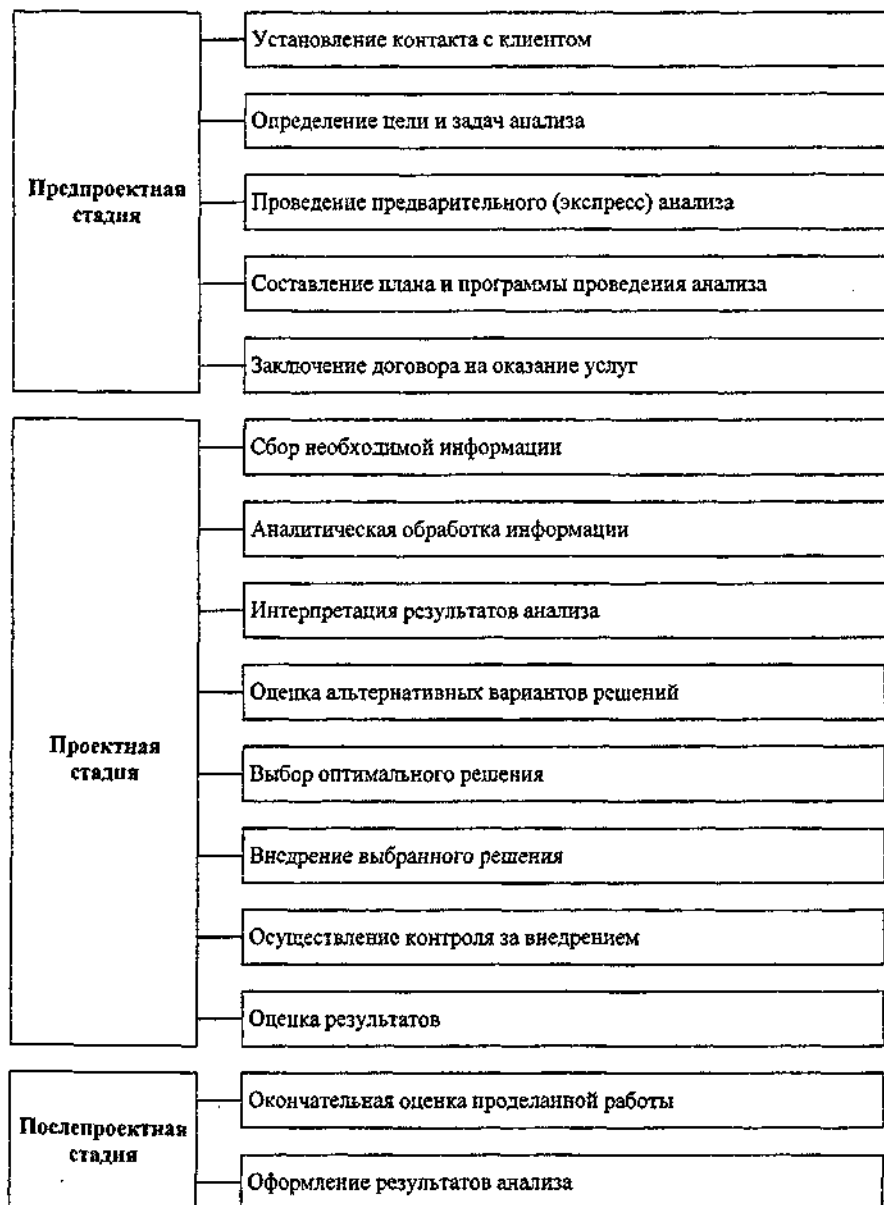
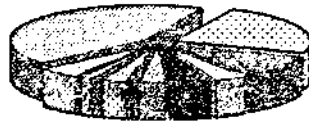


Рис. 2. Организационные этапы проведения экономического анализа как услуги, связанной с аудиторской деятельностью

Систематизация источников данных в зависимости от целей проведения аналитических процедур на различных стадиях проверки позволит аудитору выбрать из всего массива информации релевантную для каждого этапа аудиторской проверки, необходимую для понимания деятельности организации, выявления «узких мест», необычных колебаний, отклонений показателей, оценки соблюдения допущения о непрерывности деятельности. Все это облегчит работу аудитора, сократит время поиска нужной информации и в итоге повысит качество аудита в целом.

6. В результате анкетирования аудиторских организаций Воронежской области проанализировано состояние рынка аудиторских услуг, в частности установлена тенденция к возрастанию спроса на отдельные консультационные услуги (постановка и ведение бухгалтерского и налогового учета, анализ финансово-хозяйственной деятельности). По мнению специалистов, прошедших анкетирование, роль экономического анализа в аудиторской деятельности возрастает, об этом говорит такой факт, как значительное увеличение спроса на аналитические услуги. В деятельности аудиторских фирм экономический анализ является как инструментом получения аудиторских доказательств, так и видом услуги, связанной с аудиторской деятельностью. Наибольший удельный вес занимают постановка, ведение и восстановление бухгалтерского учета – 43%, налоговое консультирование – 23,4% и анализ финансово-хозяйственной деятельности – 10%. Удельный вес остальных услуг незначителен и составляет от 1% до 5% (рис. 3).



<input checked="" type="checkbox"/>	Бухгалтерское консультирование
<input type="checkbox"/>	Налоговое консультирование
<input checked="" type="checkbox"/>	Экономический анализ и финансовое консультирование
<input checked="" type="checkbox"/>	Управленческое консультирование
<input checked="" type="checkbox"/>	Правовое консультирование
<input checked="" type="checkbox"/>	Автоматизация бухгалтерского учета
<input checked="" type="checkbox"/>	Оценочная деятельность
<input type="checkbox"/>	Разработка инвестиционных проектов, бизнес-планов
<input checked="" type="checkbox"/>	Маркетинговые исследования
<input checked="" type="checkbox"/>	Научно-исследовательские и экспериментальные работы
<input checked="" type="checkbox"/>	Обучение специалистов
<input type="checkbox"/>	Прочие услуги

Рис. 3. Структура рынка консалтинговых услуг Воронежской области

Неуклонный рост доли консалтинга, в том числе таких видов услуг, как услуги в области финансового управления, стратегического планирования и организационного развития, оценочная деятельность, говорит об усилении аналитической направленности аудита, которая проявляется не только в увеличении числа предоставляемых клиентам услуг по проведению финансового анализа, но и в возрастании роли аналитических процедур при оказании других аудиторских услуг, в первую очередь при проведении аудита финансовой отчетности.

7. Разработан коэффициент аналитичности аудита оценочных резервов, позволяющий исследовать степень использования аналитических процедур в процессе проведения соответствующих контрольных мероприятий. В ходе аудита аналитические процедуры могут применяться наряду с другими аудиторскими процедурами и являются одним из средств сокращения объема аудиторских процедур, снижения трудоемкости работ, и существенно повышают интеллектуальную составляющую аудиторской деятельности на основе более глубокого понимания бизнеса клиента, его особенностей и закономерностей. На завершающем этапе, для оценки эффективности проведенной аудиторской проверки оценочных резервов, аудитору необходимо определить степень использования аналитических процедур, для чего мы предлагаем рассчитать коэффициент аналитичности аудита оценочных резервов (K_{AA}) по следующей формуле:

$$K_{AA} = \frac{\sum P_i^A \times T_i^A}{\sum P_i^O \times T_i^O}, \quad (1)$$

где P_i^A – количество аналитических процедур, используемых при аудите оценочных резервов;

T_i^A – количество времени, затраченное на проведение аналитических процедур;

P_i^O – количество остальных аудиторских процедур, кроме аналитических, используемых при аудите оценочных резервов;

T_i^O – количество времени, затраченное на проведение остальных аудиторских процедур, кроме аналитических.

i – количество оценочных резервов.

Важность расчета данного коэффициента в рамках аудита оценочных резервов обусловлена тем, что при проведении проверки данного объекта контроля, аналитические процедуры используются наиболее активно. При этом мы осознаем, что одним из существенных усложнений при использовании этого индикатора является необходимость проведения хронометража (определения нормальных, средних или нормативных значений затрат времени на осуществление каждой аудиторской процедуры).

Значительная величина данного коэффициента свидетельствует об активном применении аналитических процедур в аудите оценочных резервов, а, следовательно, и о высокой вероятности получения более объективных результатов аудита. Если значение коэффициента недостаточно высокое, то, усиливается риск того, что в ходе аудита оценочных резервов не были выявлены некоторые существенные нарушения, следовательно, возникает необходимость в проведении дополнительных процедур.

8. С использованием инструментария стохастического анализа смоделировано влияние изменения финансовых коэффициентов, характеризующих финансовое состояние организации, на результаты проверки соблюдения принципа непрерывности деятельности. На данном этапе была проанализирована взаимосвязь оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности с количественными показателями, характеризующими наиболее существенные признаки, наличие которых свидетельствует о несоблюдении принципа непрерывности деятельности: коэффициент текущей ликвидности, степень платежеспособности, коэффициент автономии и коэффициент обеспеченности оборотными средствами; и одним качественным показателем – «потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика» («0» – потеря не было; «1» – в противном случае). При введенных обозначениях («0» – принцип непрерывности деятельности соблюдался; «1» – напротив, этот принцип нарушался) была сформирована табл. 3.

По данным табл. 3 с использованием пакета STATISTICA 7.0 была построена эконометрическая модель бинарного выбора (логит-модель). В результате выполнения необходимых действий в данном статистическом пакете были получены расчетные характеристики модели, которые отражены в табл. 4.

Анализ результатов оценивания, приведенных в табл. 4, позволяет:

1) сделать вывод о том, что полученные оценки коэффициентов являются статистически значимыми (все стандартные ошибки меньше значений коэффициентов, а все вероятности ошибок меньше 0,05);

Таблица 3

**Основные показатели, влияющие на соблюдение
принципа непрерывности деятельности**

Дата	Оценка соблюдения принципа непрерывности деятельности	Коэффициент текущей ликвидности	Степень платежеспособности общая	Коэффициент автономии	Коэффициент обеспеченности оборотными средствами	Потера рынка сбыта, лицензий или основного поставщика
	y	x_1	x_2	x_3	x_4	x_5
01.04.2003	0	1,68	5,35	0,45	5,56	0
01.07.2003	0	1,25	5,23	0,32	5,54	0
01.10.2003	0	1,14	5,38	0,35	5,52	0
01.01.2004	1	1,03	5,46	0,41	5,36	0
01.04.2004	1	1,26	6,08	0,32	5,48	0
01.07.2004	0	1,34	6,95	0,37	6,48	1
01.10.2004	0	1,45	8,68	0,44	7,89	0
01.01.2005	0	1,57	9,48	0,32	9,36	0
01.04.2005	0	1,61	8,52	0,28	8,78	1
01.07.2005	1	1,45	6,78	0,23	6,63	1
01.10.2005	1	1,22	3,55	0,21	5,74	1
01.01.2006	1	1,14	3,45	0,24	5,54	1
01.04.2006	1	1,23	2,78	0,27	5,32	0
01.07.2006	1	1,29	3,67	0,33	5,64	0
01.10.2006	0	1,56	7,55	0,48	7,25	0
01.01.2007	0	2,36	7,03	0,52	7,12	0
01.04.2007	0	2,03	6,84	0,61	6,68	0
01.07.2007	0	1,98	6,25	0,75	6,59	0
01.10.2007	0	2,45	6,17	0,74	7,12	0
01.01.2008	0	2,78	5,43	0,89	7,01	0
01.04.2008	0	2,96	3,21	0,73	6,27	0
01.07.2008	0	2,54	1,54	0,62	6,18	1
01.10.2008	1	0,89	4,23	0,32	5,47	1
01.01.2009	1	0,77	5,74	0,21	5,34	1

Таблица 4

Оценки коэффициентов модели и характеристика их надежности

Оценки коэффициентов		Стандартные ошибки	Статистики Вальда	Вероятности ошибок
обозначение	значения			
β_0	-686,625	28,90625	564,2291	0,00
β_1	16,309	0,68398	568,5607	0,00
β_2	8,036	0,33233	584,7298	0,00
β_3	200,816	8,32978	581,2058	0,00
β_4	100,884	4,32496	544,1008	0,00
β_5	-110,840	4,59202	582,6198	0,00

2) записать аналитическое выражение для построенной логит-модели:

$$P(y_i = 0 | x_i) = e^{z_i} / (1 + e^{z_i}), \quad i = 1, 2, \dots, n, \quad (2)$$

где $z_i = -686,62 + 16,31x_{i1} + 8,04x_{i2} + 200,82x_{i3} + 100,88x_{i4} - 110,84x_{i5}$.

С помощью индекса отношения правдоподобия Макфаддена можно оценить пригодность модели в целом. Полученное значение индекса (LRI = 0,84) свидетельствует об адекватности построенной логит-модели.

При построении данной модели наиболее значимыми коэффициентами оказались коэффициент текущей ликвидности, степень платежеспособности, коэффициент автономии и коэффициент обеспеченности оборотными средствами. Также на соблюдение принципа непрерывности деятельности большое влияние оказал такой фактор, как потеря рынка сбыта, лицензии или основного поставщика. При оценке соблюдения принципа другой организации набор коэффициентов и качественных признаков может быть иным.

Используя построенную модель для оценки непрерывности деятельности организации аудитор сможет выбрать и оценить финансовые коэффициенты, характеризующие деятельность аудируемого лица, а также оценить степень влияния соблюдения или несоблюдения качественных признаков на возможность продолжения аудируемым лицом деятельности в будущем.

9. Внесены дополнения в содержание итоговых документов, оформляемых по результатам аудита и при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, в виде абзаца, в котором сделан акцент на соблюдение принципа непрерывности деятельности организации. Официальными документами завершающей стадии аудита являются заключение и аудиторский отчет. В ФП(С)АД № 22 нет четкого указания на то, как называется документ, фиксирующий результаты аудита. Как показывает практический опыт, наиболее удобным является подготовка письменной информации в виде обширного отчета, представляемого руководителю или главному бухгалтеру аудируемого лица, в котором указываются все нарушения, выявленные в ходе проверки, и краткие сведения для руководителя или собственника, необходимые для принятия управленческих решений.

По нашему мнению, в составе данного документа целесообразно выделить в отдельный раздел оценку применимости допущения непрерывности деятельности. В данном разделе должны содержаться расчеты финансовых коэффициентов, характеризующих финансовое состояние организации, спе-

циальные аналитические таблицы, краткие выводы из проведенного анализа и рекомендации по устранению недостатков и улучшению результатов деятельности организации. Необходимость наличия данного раздела в отчете аудитора обусловлено тем, что, во-первых, в последнее время назрела необходимость в процессе аудиторской проверки не только подтверждать достоверность финансовой отчетности, но и оценивать возможность хозяйствующего субъекта продолжать свою деятельность в будущем; во-вторых, результаты проведенной оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности могут существенно повлиять на статус аудиторского заключения.

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Мы предлагаем ввести в аудиторское заключение после части, содержащей мнение аудитора, абзац, характеризующий соблюдение принципа непрерывности деятельности. Таким образом, результаты аудита будут отражаться во мнении аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и ряде научно обоснованных рекомендаций по ведению финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

В связи с тем, что анализ финансово-хозяйственной деятельности является прочей связанной с аудиторской деятельностью услугой и проводится аудиторской организацией, мы считаем, что будет целесообразным, если «Отчет о проведении анализа финансово-хозяйственной деятельности» будет иметь аналогичную структуру, как и отчет аудитора. Такая структура отчета позволит заинтересованным пользователям адекватно интерпретировать результаты аналитических исследований и принять правильные управленческие решения.

Таким образом, по результатам проведенного диссертационного исследования были поставлены и решены отдельные задачи, направленные на развитие теории, методики и организации экономического анализа в аудиторской деятельности. Обоснованные в ходе исследования выводы могут быть использованы в процессе совершенствования законодательной базы по аудиту и национальных аудиторских стандартов. Разработанные методические положения экономического анализа в аудите оценочных резервов; рекомендации по проверке допущения непрерывности деятельности с использованием методики анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта могут использоваться в практической деятельности аудиторских фирм.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ
ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ

Статьи, опубликованные в рекомендуемых ВАК изданиях

1. Ендовицкий Д.А. Анализ выполнимости допущения непрерывности деятельности организации / Д.А. Ендовицкий, К.П. Агупова // Экономический анализ : теория и практика. – 2009. – № 22 (151). – С. 2-10. – (авторских 0,50 п.л.).

Статьи в прочих научных и практических изданиях

2. Агупова К.П. Содержание и возможности аналитических процедур на этапах внешней аудиторской проверки / К.П. Агупова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций : материалы II Всерос. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2004. – Ч. 2. – С. 85-87. – (авторских 0,20 п.л.).

3. Агупова (Шепетинская) К.П. Современный подход к аудиту : усиление роли экономического анализа в аудиторской деятельности / К.П. Агупова (Шепетинская) // Экономика России : от стабилизации к развитию : сб. науч. тр. регион. межвуз. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2005. – Ч. 2. – С. 68-73. – (авторских 0,30 п.л.).

4. Агупова (Шепетинская) К.П. Цели применения аналитических процедур на различных стадиях аудита / К.П. Агупова (Шепетинская) // Актуальные проблемы реформирования экономики : материалы докл. Междунар. науч.-практич. Интернет-конф. – Белгород, 2005. – С. 250-253. – (авторских 0,20 п.л.).

5. Агупова (Шепетинская) К.П. Экономический анализ как инструмент получения аудиторских доказательств / К.П. Агупова (Шепетинская) // Проблемы финансов и учета : ежеквартал. науч.-практ. журн. – 2006. – № 2 (17). – С. 71-74. – (авторских 0,60 п.л.).

6. Агупова (Шепетинская) К.П. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации как вид услуг, сопутствующих аудиту / К.П. Агупова (Шепетинская) // Экономическая теория, прикладная экономика и хозяйственная практика : проблемы взаимодействия : материалы Всерос. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Ярославль, 2006. – Ч. 2. – С. 266-268. – (авторских 0,20 п.л.).

7. Агупова (Шепетинская) К.П. Анализ рынка аудиторских и консалтинговых услуг / К.П. Агупова (Шепетинская) // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций : материалы V Всерос. науч.-практ. конф. : в 3 ч. – Воронеж, 2007. – Ч. 3. – С. 161-164. – (авторских 0,20 п.л.).

8. Агупова К.П. Сравнительная характеристика международных и отечественных стандартов аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» / К.П. Агупова // Стратегии развития – инновационно-инвестиционную активность : сб. науч. тр. регион. межвуз. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2008. – Ч. 2. – С. 302-306. – (авторских 0,40 п.л.).

9. Агупова К.П. Организационное обеспечение аналитической работы в аудиторско-консалтинговой фирме / К.П. Агупова // Теория и практика функционирования финансовой и денежно-кредитной системы России : материалы Междунар. науч.-практ. конф. – Воронеж, 2008. – С. 382-384. – (авторских 0,20 п.л.).

10. Агупова К.П. Проблема совмещения оказания аудиторских и консультационных услуг / К.П. Агупова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2009. – Ч. 2. – С. 218-220. – (авторских 0,20 п.л.).

11. Агупова К.П. Отечественный и зарубежный подходы к трактовке сущности аудита / К.П. Агупова // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики : материалы Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 т. – Астрахань, 2009. – Т. 1. – С. 239-242. – (авторских 0,20 п.л.).

12. Агупова К.П. Систематизация источников данных для выполнения аналитических процедур в аудиторской деятельности / К.П. Агупова // Экономический кризис : социально-экономический, гуманитарный и правовой аспекты : сб. науч. тр. регион. межвуз. науч.-практ. конф. – Воронеж, 2009. – С. 204-208. – (авторских 0,30 п.л.).

Заказ 546 от «04» марта 2010 г. Тир. 150 экз.

Отпечатано на множительной технике
экономического факультета ВГУ
394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40